Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33415a du rôle
Inscrit le 2 octobre 2013

Audience publique extraordinaire du 7 février 2014

Recours formé par
Monsieur ... et consort, France
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 333415 du rôle et déposée le 2 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Rémi Chevalier, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au de nom de Monsieur ..., demeurant à …, F-…, agissant tant en son personnel qu'en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ... S.A, ayant eu son siège social à …, L-…, actuellement en liquidation, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 28 août 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Revu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2013 ;

Revu l'ordonnance du 13 novembre 2013 autorisant la production de mémoires supplémentaires ;

Revu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2013 par Maître Rémi Chevalier pour le compte de Monsieur ... ;

Revu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Rémi Chevalier, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 janvier 2014 ;

Vu le jugement du 24 janvier 2014 dans la présente affaire ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Rémi Chevalier, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 janvier 2014.

Le 28 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A., en liquidation, ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », suite à une demande d'échange de renseignements du 6 août 2013 émanant des autorités françaises. Cette demande du directeur est libellée dans les termes suivants :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 6 août 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1 er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 4 octobre 2013 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... SA

Adresse connue : ...,
anciennement ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Après enquête des autorités fiscales françaises, il s'avérerait que la société ... SA aurait son siège de direction effective en France dont le gérant serait Monsieur ..., résident français. Afin de clarifier la situation fiscale de la société ... SA, les autorités françaises nécessitent certaines informations.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- *Veuillez fournir les copies des factures des frais de voyage et de déplacement remboursés par la société ... SA à Monsieur ... ;*

- *Veuillez indiquer qui était le titulaire des comptes n°* […] *et* […] *auprès de la banque ... ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;*

- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires ;*

- *Veuillez préciser le montant des intérêts payé pour ces comptes pour la période visée;*

- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour ces comptes pour la période visée.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. […] »

Par requête déposée en date du 2 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..., tant en sa qualité de liquidateur de la société ..., en liquidation, qu'en sa qualité de tiers concerné, a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 28 août 2013.

Par un jugement du 24 janvier 2014, faisant suite à des débats à l'audience publique du 22 janvier 2014, le tribunal administratif a déclaré recevable le recours en annulation et a, avant tout autre progrès en cause, dit qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande du demandeur de tenir les débats en chambre du conseil et a refixé les débats à l'audience publique du 29 janvier 2014 pour continuation des débats.

A l'appui de son recours, le demandeur soutient que la décision serait nulle puisque les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents, que les faits justificatifs invoqués à l'appui de la demande seraient matériellement inexacts, pratiquement impossibles et non susceptibles de justifier raisonnablement l'existence d'un établissement stable en France. Il soutient encore que la demande formulée constituerait une pêche aux renseignements.

A titre liminaire, le demandeur expose le contexte de la décision litigieuse en reprochant aux autorités françaises de partir, à tort, de la prémisse de l'existence d'un établissement stable en France de la société ..., au motif que l'existence d'un établissement stable à l'adresse indiquée par les autorités françaises serait pratiquement, juridiquement et économiquement invraisemblable.

Le demandeur expose que depuis plus de vingt années, il possèderait un groupe de sociétés de transport en France, dénommé « le groupe ... », qui n'aurait eu pratiquement qu'un seul client, à savoir la Poste française qui aurait sous-traité aux différentes sociétés

de ce groupe des opérations de transport et lui aurait confié des lignes de transport déterminées. Au cours des années 2000, dans l'optique de développer davantage la collaboration avec la Poste française, celle-ci aurait posé comme condition de la conclusion de nouveaux contrats que ces nouveaux contrats soient conclus avec une ou plusieurs sociétés étrangères à créer par Monsieur ..., cette condition étant justifiée par la crainte de la Poste française de voir requalifier en contrat d'emploi les relations avec le groupe ... en raison d'une dépendance excessive à son égard par ces sociétés françaises. Ce serait dans ce contexte que trois sociétés luxembourgeoises auraient été créées, à savoir la société ..., une société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après désignée par « la société ... », détenue à 100 % par la société ..., et qui aurait conclu les contrats avec la Poste française et déléguer l'exécution de ces mêmes contrats aux sociétés du groupe ..., et une troisième société de location de camions, la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après désignée par « la société ... », détenue à 100 % par la société ... S.àr.l., qui aurait acquis les camions et les louerait aux sociétés du groupe .... Ces trois sociétés auraient ainsi été créées exclusivement pour permettre une augmentation du chiffre d'affaires avec la Poste française, à l'exclusion de toute considération fiscale.

Le demandeur souligne encore que seules les sociétés ... et ... auraient eu des liens directs ou indirects avec des sociétés françaises, tandis que la société ... n'aurait jamais eu des liens quelconques avec les sociétés françaises précitées.

Les sociétés ... et ... auraient été déclarées aux autorités fiscales françaises, plus particulièrement par une déclaration d'un établissement stable pour ..., et par une déclaration auprès du centre des impôts des entreprises étrangères pour la société .... La société ... aurait déposé les déclarations fiscales relatives à l'établissement stable français en France et la société ... aurait déposé les déclarations de TVA auprès des autorités fiscales françaises. Les deux sociétés seraient par ailleurs titulaires d'une autorisation d'établissement délivrée par le ministère des Classes moyennes luxembourgeois et disposeraient d'un numéro de TVA luxembourgeois et auraient déposé les déclarations afférentes au Luxembourg. Pareillement, depuis leur constitution, elles auraient déposé leurs déclarations fiscales annuelles au Luxembourg tout comme elles auraient procédé au dépôt des comptes annuels auprès du registre du commerce et des sociétés au Luxembourg.

En guise de conclusion, le demandeur fait valoir que les sociétés ... et ... auraient été parfaitement connues des autorités françaises et ce depuis les années 2005 et 2006.

En ce qui concerne le fonctionnement des sociétés, le demandeur souligne que la quasi intégralité du chiffre d'affaires supplémentaire généré grâce aux sociétés luxembourgeoises aurait soit été redistribué aux sociétés françaises du groupe ..., et/ou refacturé en France par ces sociétés, soit été déclaré en France en 2010 et 2011.

La société ... pour sa part serait une société holding ayant loué un bureau à l'adresse …, et ayant eu une employée à temps partiel en 2011. Elle aurait disposé d'un numéro de TVA luxembourgeois et n'aurait possédé que des participations dans les sociétés luxembourgeoises. En contrepartie de la mise à disposition d'un bureau et de la

réalisation de toutes les formalités administratives, fiscales et comptables, la société ..., supportant les frais de location, les frais administratifs et les frais de personnel, aurait facturé une redevance annuelle à la société ..., ce qui constituerait sa seule et exclusive source de revenus. Cette redevance représenterait 3 % de la marge brute du chiffre d'affaire de .... Le demandeur souligne encore que la ... aurait toujours déposé ses déclarations fiscales au Luxembourg tout comme elle aurait déposé ses comptes annuels au registre du commerce et des sociétés.

En guise de conclusion, le demandeur soutient qu'il serait incompréhensible sur quelle raison factuelle, juridique ou économique, eu égard aux explications fournies par lui, la société ... aurait besoin d'un établissement stable en France pour réaliser des prestations réalisées exclusivement au Luxembourg à une société luxembourgeoise. Il serait pareillement incompréhensible pour quelle raison la redevance annuelle légèrement supérieure à ses frais encourus à Luxembourg perçue de sa société filiale luxembourgeoise pourrait justifier un droit d'imposition pour les autorités fiscales françaises.

En ce qui concerne l'adresse indiquée par les autorités françaises comme étant celle de l'établissement stable en France, le demandeur soutient que cette adresse serait celle d'un seul bureau et d'une salle d'archivage, siège social de quatre sociétés du groupe ..., où il y aurait eu une seule secrétaire et le directeur effectif de l'époque. Il conteste que la société ... ait eu son adresse officielle ou officieuse à cette adresse.

En ce qui concerne l'assertion des autorités françaises que la direction effective de la société ... aurait été conduite par lui à partir de ce local, le demandeur soutient que de tels faits seraient impossibles, vu la maladie grave dont il aurait été atteint depuis la fin de l'année 2009 jusqu'à la moitié de l'année 2011.

Le demandeur expose encore que l'administration fiscale aurait procédé à une enquête en France, qui aurait été initiée sur la base de la consultation des sites internet luxembourgeois, du registre du commerce et des sociétés et du mémorial, en opérant en France à des saisies de documents appartenant tant à lui-même qu'à la société ....

Par rapport à cette saisie, le demandeur demande à ce qu'une liste précise et exhaustive des documents et informations saisies soit produite au tribunal, tout comme la demande des autorités françaises du 6 août 2013.

Dans ce contexte, le demandeur précise encore avoir chargé un avocat fiscaliste en France pour indiquer aux autorités françaises qu'il était prêt à donner des informations demandées, à condition toutefois que l'administration fiscale française lui communique avec exactitude et précision les documents et informations qui avaient été saisies. Au regard du refus des autorités françaises de ce faire, il aurait suspendu la communication de ces informations. En se référant à un arrêt de la Cour européenne des droits de l'Homme du 21 février 2008 à travers lequel il avait été jugé que les voies de recours ouvertes aux contribuables français pour contester la régularité des visites et saisies opérées sur le fondement de l'article L.16 B du Livre des Procédures Fiscales français, ci-

après désigné par « LPF », ne garantissait pas l'accès à un procès équitable, de sorte à conclure qu'en l'espèce, à défaut de connaître ce qui avait été saisi dans le cadre des opérations effectuées en France, il ne pourrait pas exercer ses droits de la défense et il n'aurait pas accès à un tribunal impartial.

Le délégué du gouvernement fait valoir que dans la mesure où l'Etat requérant ne serait pas tenu de préciser les démarches procédurales concrètement accomplies en droit interne et ne serait pas non plus tenu de communiquer plus particulièrement une liste des éléments le cas échéant saisis dans le cadre d'une procédure de saisie accomplie en droit interne, la demande de voir ordonner la communication d'une telle liste, au-delà de la question de la compétence des juridictions luxembourgeoises d'ordonner une telle mesure, manquerait de fondement.

En ce qui concerne tout d'abord la demande de production par la partie étatique de la demande émanant des autorités françaises, le tribunal constate qu'en l'espèce cette demande de renseignements a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 30 octobre 2013, ensemble avec le mémoire en réponse de l'Etat, et que le demandeur en a pu prendre inspection par une consultation au greffe du tribunal administratif.

Suite à une demande afférente du demandeur, le président de chambre a, par ordonnance du 13 novembre 2013, accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport à la demande de renseignements ainsi déposée au greffe du tribunal administratif.

Le demandeur ayant ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités françaises et ayant eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 12 décembre 2013 afin de prendre position par rapport à cette pièce, aucune violation des droits de la défense respectivement du principe d'égalité des armes ne peut être vérifiée en l'espèce, de sorte que la demande de production de la demande des autorités françaises est devenue sans objet et est partant à rejeter.

Quant à la demande tendant à voir produire au tribunal la liste des pièces saisies en France, le tribunal relève qu'il est saisi d'un recours en l'annulation d'une injonction du directeur de fournir des renseignements sur le fondement de la loi du 31 mars 2010 suite à une demande afférente des autorités fiscales françaises.

Dans le cadre d'un tel recours, il n'a par principe pas le pouvoir d'ordonner la production de pièces qui se trouvent entre les mains des autorités françaises, qui ne sont pas partie au litige, à moins qu'il ne s'agisse de pièces faisant partie du dossier administratif, en l'occurrence pour avoir été annexées à la demande de renseignement émanant des autorités françaises ou pour avoir été à la disposition du directeur et prises en considération par celui-ci.

Dans la mesure où les documents saisis en France ne font pas partie de la demande de renseignement des autorités françaises, la demande renseignant sub A1-11

qu'aucune pièce n'est jointe, et dans la mesure où il ne résulte pas non plus des éléments du dossier que le directeur ait pris en considération ces pièces, de manière qu'une demande de production de ces pièces n'est justifiée ni au titre de l'obligation pour la partie étatique de déposer au greffe du tribunal le dossier administratif, ni sur le fondement du respect du principe du contradictoire et des droits de la défense, le demandeur n'est pas fondé à solliciter la production de ces pièces. Partant, la demande afférente est rejetée.

Quant au fond, le demandeur invoque des moyens de deux ordres.

De prime abord, il soutient que la demande de renseignement serait contraire à l'interdiction de la « *fishing expedition* ». Après avoir relevé que la sphère privée même d'une société serait protégée par l'article 15 de la Constitution et par l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, ci-après désignée par « la CEDH », le demandeur s'appuie sur l'article 22 (1) 3 a) et b) de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006 et par un Avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après dénommée « la Convention », restreignant le pouvoir de l'autorité requise de demander des renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que par ces dispositions la Convention entendrait respecter la CEDH et les Constitutions respectives des pays concernés.

Le demandeur fait valoir qu'à supposer que l'administration fiscale française, après avoir saisi la copie de ses propres extraits bancaires et de ceux de la société ..., ignorait véritablement l'identité du ou des titulaires des comptes, se poserait la question de savoir comment une telle information serait susceptible de clarifier en France la situation fiscale de la société ..., à supposer qu'elle y ait un établissement stable.

En ce qui concerne la demande visant les copies des factures des frais de voyage et de déplacement, le demandeur fait valoir que le fait de procéder au remboursement de frais à son administrateur-délégué ne serait pas susceptible de justifier ou d'affecter le lieu d'imposition de cette société, ni ne serait-il susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable en France. Le même constat s'imposerait en ce qui concerne le paiement d'intérêts par la société ..., respectivement concernant les autres questions posées.

Le demandeur soutient que les renseignements demandés constitueraient partant une pêche aux renseignements, en citant à cet égard des jurisprudences en matière de procédure pénale.

En second lieu, le demandeur invoque l'interdiction de demander à la partie requise des informations que les autorités françaises ne pourraient requérir sur leur

territoire national, de sorte qu'il ne serait pas satisfait aux conditions de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 et de l'article 22 (3) b) de la Convention. En donnant des explications au regard des dispositions françaises concernant le droit de communication et plus particulièrement les articles L.16 et L.81 et suivants du LPF, il invoque un arrêt du Conseil d'Etat français suivant lequel les documents saisis ne concernant pas le contribuable dans le chef duquel la procédure de saisie a été justifiée, ne pourraient pas être utilisés. Or, en l'espèce, dans le cadre de la procédure de saisie et de visite opérée par l'administration fiscale française qui n'aurait visé que la société ..., les agents auraient également procédé à l'examen de son propre ordinateur personnel ainsi que de ses propres relevés bancaires, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre que l'administration fiscale française se sert de ces informations illégalement obtenues et chercherait par un moyen détourné de rendre leur exploitation possible.

Dans ce contexte, le demandeur soutient qu'il serait invraisemblable que l'administration fiscale puisse citer le numéro de deux comptes bancaires luxembourgeois, tout en soutenant ignorer qui est titulaire de ces comptes, puisque celui-ci serait toujours indiqué sur les extraits de compte. Il souligne qu'en demandant la liste précise des documents et informations saisies au cours de la procédure déclenchée sur le fondement de l'article L.16 du LPF, le tribunal s'apercevrait que l'administration fiscale dispose de l'essentiel des renseignements et informations exigés, de sorte à soulever la question du but et de l'objectif poursuivi qui, à ses yeux, serait constitutif d'un excès de pouvoir afin de chercher à exploiter des informations et documents que l'administration française possèderait, mais qu'elle aurait obtenus illégalement.

Au dispositif de la requête introductive d'instance, le demandeur déclare encore invoquer une violation de l'article 7 de la CEDH.

Enfin, le demandeur soutient que la décision litigieuse serait par ailleurs entachée d'illégalité, d'incompétence, d'excès et de détournement de pouvoir, qu'elle violerait la loi et les formes destinées à protéger les intérêts privés, de sorte qu'elle serait à annuler.

Le délégué du gouvernement conteste le reproche fondé sur une pêche aux renseignements en soutenant que la demande émanant des autorités françaises remplirait toutes les conditions fixées par l'échange de lettres relatif à l'avenant à la Convention pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

A cet égard, il fait valoir que la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un examen, à savoir la société ..., de sorte que l'enquête fiscale en France concernerait une personne clairement identifiée, dont l'adresse connue serait pareillement indiquée, à savoir …, F-….

Ensuite, le délégué du gouvernement soutient que la demande contiendrait des indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle les renseignements sont à fournir, en reprenant à cet égard le libellé des renseignements demandés dans la décision faisant l'objet du présent recours,

tout en précisant que ces informations visent la période du 1er janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2011.

Pareillement, le but fiscal serait exposé, à savoir la détermination des revenus professionnels et l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

Ensuite, il fait valoir que la demande renseignerait que les sources habituelles de renseignement prévues par les procédures fiscales internes auraient été épuisées, tout en soulignant que la demande indiquerait que le contribuable n'aurait pas coopéré avec les autorités françaises et que les conclusions préliminaires de l'enquête seraient que le contribuable pourrait avoir dissimulé des faits, transactions, revenus, produits et autres éléments et qu'il a peut-être commis des infractions (anomalies dans la comptabilité, irrégularités relatives aux factures) et qu'il serait éventuellement impliqué dans une fraude fiscale. A cet égard, le délégué du gouvernement précise encore qu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise d'analyser et d'apprécier le contenu concret du déroulement de la procédure accomplie par les autorités françaises conformément à son droit interne, en se référant à cet égard à une jurisprudence de la Cour administrative du 12 juillet 2012, n° 30644 du rôle.

Le délégué du gouvernement soutient encore que les allégations du demandeur concernant des prétendues irrégularités de la procédure de saisie en France seraient à rejeter pour manquer de pertinence dans la présente affaire puisqu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations, voire à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat requérant.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement prend position par rapport aux reproches soulevés par le demandeur en ce qui concerne la procédure de saisie suivie en France en se référant à des modifications législatives intervenues en France suite à l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme cité par le demandeur et en soulignant qu'il appartiendrait au contribuable, s'il estime avoir des critiques quant à la régularité du contrôle opéré dans l'Etat requérant, de soumettre ses contestations aux juridictions de l'Etat requérant.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que l'autorité française aurait indiqué les noms et adresses des personnes dont il y a lieu de penser qu'elles sont en possession des renseignements demandés, à savoir en l'occurrence la société .... En ce qui concerne les informations bancaires demandées, elle aurait fourni le nom du titulaire du compte, à savoir la société ..., les numéros des divers comptes bancaires ainsi que le nom de la banque auprès de laquelle les comptes ont été ouverts.

Enfin, le délégué du gouvernement insiste sur les principes applicables dans le cadre d'un contentieux de l'annulation et soutient que le tribunal ne pourrait vérifier que si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents. En l'espèce, l'autorité française aurait, après enquête, présumé que le siège de direction effectif de la société ..., avec adresse au Luxembourg et dont le gérant est Monsieur ..., serait en France. Il fait valoir que les informations demandées en relation notamment avec deux

comptes bancaires, certains revenus afférents et concernant les copies des factures de frais de voyage et de déplacement remboursées par la société ... à Monsieur ... au cours des années 2010 et 2011 seraient nécessaires afin de pouvoir clarifier la situation fiscale en France de la société ..., c'est-à-dire pour vérifier si oui ou non cette société a un siège de direction effectif en France et partant en vue de sa correcte imposition en France pendant les périodes litigieuses. Il s'ensuivrait que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal en France, de sorte qu'ils seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents. Le délégué du gouvernement donne encore à considérer que la demande de l'autorité française aurait pour but de corroborer le soupçon de celle-ci que la société ... aurait un établissement stable en France et qu'il y aurait lieu d'imposer en France des revenus afférents. En ce qui concerne les questions de fond qui sont à la base de la demande de renseignement étrangère, celle-ci relèverait exclusivement du droit interne de l'Etat requérant.

Par rapport au moyen fondé sur le principe de réciprocité inscrit à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, en application de l'article 22 (3) b de la Convention, le délégué du gouvernement fait valoir que les renseignements demandés seraient certains renseignements fiscaux généraux et certaines informations bancaires.

Il souligne encore que la demande de renseignement du 6 août 2013 contiendrait de manière claire et non équivoque sous le point A 1-5 « *réciprocité* » la mention suivante « *Je confirme que notre pays est à même de fournir des renseignements similaires* ». Il souligne que cette déclaration aurait été faite par un fonctionnaire assermenté et ferait pour cette raison foi jusqu'à preuve du contraire. Une telle confirmation serait suffisante pour répondre à la condition inscrite à l'article 22 (3) b) de la Convention puisqu'on ne saurait valablement exiger d'un Etat requérant d'exposer et de reproduire dans sa demande de renseignement l'intégralité des textes légaux et règlementaires reflétant la pratique administrative française en la matière, ni de l'Etat requis de faire une analyse détaillée de la législation et pratique administrative de l'Etat requérant. Par ailleurs, les allégations avancées par le demandeur consistant à critiquer la régularité de certains aspects de la procédure de contrôle fiscal en France seraient inopérantes dans le cadre du présent litige.

Dans son mémoire supplémentaire, déposé après avoir consulté la demande de renseignement émanant des autorités françaises, le demandeur procède à l'examen de l'injonction délivrée par l'administration fiscale française préalablement à la demande de renseignement, en l'occurrence d'un avis de vérification de comptabilité pour un établissement stable en France adressé à la société ... le 19 avril 2013, lui-même justifié par des informations en possession du service d'imposition suite à la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie prévue à l'article L.16 B du LPF en date du 17 janvier 2012 et sur le fondement desquelles la société ... disposerait d'un établissement stable en France. En substance, le demandeur reproche à l'administration fiscale d'avoir présumé un droit de procéder à la vérification de la comptabilité de la société ..., d'avoir présumé un défaut de coopération de sa part et d'avoir également présumé un droit d'imposition de la France.

Le demandeur précise encore que l'adresse indiquée par les autorités fiscales françaises comme correspondant antérieurement à une adresse de la société ..., à savoir …, serait complètement étrangère à la société ..., à lui-même ou à ses sociétés de transport, et que cette adresse lui serait totalement inconnue, mais serait au contraire l'adresse d'une autre société de transport française .... Le demandeur fait encore valoir que les autorités fiscales françaises demanderaient indirectement à l'administration fiscale luxembourgeoise de justifier de leur droit d'imposition, en se référant à cet égard aux différentes questions posées dans la demande de renseignement française. Or, la société ... jouirait pourtant d'une présomption conventionnelle de résidence fiscale au lieu de son siège social situé à Luxembourg, de sorte qu'il appartiendrait à l'autorité fiscale française désireuse de renverser cette présomption d'apporter des justifications, des arguments de fait et des raisons pertinentes et vraisemblables ou du moins plausibles susceptibles de renverser cette présomption conventionnelle. Or, en l'espèce, l'administration fiscale française resterait en défaut d'invoquer une telle justification ou raison à l'appui de sa demande et de son droit de vérifier la comptabilité d'une société holding luxembourgeoise.

Le demandeur insiste ensuite sur un certain nombre d'éléments factuels afin de mettre en doute l'existence d'un établissement stable en France dans le chef de la société .... A cet égard, il fait état d'un certain nombre de pièces, en l'occurrence d'un plan du bureau loué par la société ... et occupé par sa filiale, des factures mensuelles établies par la société bailleresse, des fiches de salaire d'une employée à temps partiel, des factures d'électricité, d'une facture relative à l'achat de mobilier de bureau, des factures d'eau et de gaz, des factures de la poste, toute en précisant que la seule source de revenus de la société ... aurait consisté dans la redevance annuelle de … € facturée à et payé par sa filiale luxembourgeoise ..., en contrepartie de la mise à disposition d'un bureau et de l'accomplissement de formalités administratives, tels que les dépôts des comptes annuels, des déclarations fiscales etc. Il conteste formellement que la société ... ait eu une activité en France, et souligne qu'elle n'aurait jamais eu de numéro de téléphone en France, ni d'adresse officielle ou officieuse, ni y aurait employé du personnel. Il souligne encore que l'existence de l'unique filiale de la société ..., à savoir la société ..., aurait été à la connaissance des autorités fiscales françaises.

Le demandeur donne à considérer que la validité de la décision litigieuse devrait être appréciée au regard de ces éléments factuels, plus particulièrement en ce qui concerne l'appréciation de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il souligne encore que pour que la société ... soit tenue de fournir les renseignements demandés, elle devrait avoir eu ou avoir été susceptible d'avoir un établissement stable en France et d'avoir eu une activité imposable à partir de cet établissement, ou du moins que soit fournie une justification vraisemblable plausible ou du moins pertinente à cet égard.

Il donne à considérer que sous le coup d'une demande de renseignements ce serait le principe même de l'imposition au Luxembourg d'une société holding luxembourgeoise qui serait remise en cause par l'autorité fiscale française, alors que celle-ci présumerait

son droit d'imposition et l'existence d'un établissement stable sans fournir aucune justification vraisemblable ou possible. A cet égard, il invoque encore les dispositions des articles 2, 3) 1. et 2 7) de la Convention relatifs à la définition d'un établissement stable ainsi que les articles 4 et 21 de la Convention délimitant les conditions relatives à l'imposition d'un établissement stable.

En l'espèce, aucune justification de l'existence d'un établissement stable de la société ... ne serait fournie et il ne serait pas clair pour quelle raison, vu son activité extrêmement limitée quant à son objet et rendue exclusivement à Luxembourg à sa filiale luxembourgeoise, celle-ci aurait besoin d'un établissement stable en France et quelle activité aurait pu être rendue par l'intermédiaire de cet établissement stable français. Tant la décision entreprise que la demande des autorités françaises resterait muette à cet égard. A défaut de contenir une quelconque motivation pertinente susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable français ou d'invoquer l'existence d'une activité développée en France à partir de cet établissement et à défaut d'argument pertinent susceptible d'expliquer le droit d'imposition des autorités françaises d'une société luxembourgeoise, la décision faisant l'objet du présent recours serait nulle. A cet égard, le demandeur se réfère encore au commentaire de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention ».

Le demandeur se réfère encore à une jurisprudence du Conseil d'Etat français dont il déduit que l'existence d'un établissement stable en France d'une société étrangère présupposerait la réunion de conditions appréciées avec beaucoup de rigueur. Pareillement, les conditions édictées dans les Modèles de convention OCDE seraient strictes en ce qui concerne l'imposition des revenus au niveau d'un établissement stable étranger d'une société française. Or, en l'espèce l'administration française n'invoquerait aucune raison susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable en France et elle n'invoquerait même pas l'existence de revenus qui se rattacheraient à cet établissement stable. Elle resterait par ailleurs en défaut d'expliquer pourquoi des revenus payés par une société filiale luxembourgeoise se rattacherait à un établissement stable français d'une société holding luxembourgeoise.

Pareillement, aucune information demandée serait vraisemblablement pertinente pour justifier le droit d'imposition en France des revenus de la société ..., étant donné que les extraits bancaires d'un compte luxembourgeois, le montant des intérêts payés, le montant d'impôts payés sur les intérêts, et les frais de voyage du demandeur ne seraient absolument pas pertinents à cet égard et ne seraient pas susceptibles de justifier l'existence d'un établissement stable, pas plus qu'ils ne seraient susceptibles de justifier une activité imposable en France.

Le délégué du gouvernement pour sa part souligne dans son mémoire supplémentaire que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une personne déterminée et qu'il n'appartiendrait pas à l'administration fiscale, ni au juge luxembourgeois d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête du

contrôle fiscal mené en France, ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises, ce contrôle devant se limiter à un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications requises en vertu de la Convention. Il n'appartiendrait pas non plus à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations ou à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat requérant conformément au droit interne de celui-ci, de sorte que l'argumentation du demandeur consistant à critiquer la régularité de certains aspects de la procédure en France serait à rejeter. Si le contribuable estimait avoir des critiques à formuler en ce qui concerne la régularité du contrôle dans l'Etat requérant, il disposerait de voies de recours en France. Ainsi, l'ordonnance du juge français ayant autorisé la visite et la saisie pratiqué en France pourrait faire l'objet d'un appel et, par ailleurs, il existerait des possibilités de recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie.

Il n'appartiendrait en tout cas pas à l'administration luxembourgeoise de demander aux autorités françaises d'apporter des justifications des éléments recueillis dans le cadre de la procédure de visite et de saisie ou à apprécier le contenu concret de la procédure en France.

Le délégué du gouvernement renvoie encore à l'ordonnance ayant autorisé les opérations de visite et de saisie ainsi qu'à l'un des trois procès-verbaux de saisie du 7 janvier 2012, versés parmi les pièces dans l'affaire inscrite sous le n° 33559 du rôle. La partie étatique se réfère encore à l'avis du Conseil d'Etat à la base du projet de loi ayant abouti à la loi du 31 mars 2010 et à la jurisprudence du tribunal administratif pour soutenir que le tribunal n'aurait pas à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu à un contrôle est établi, mais qu'il lui appartiendrait seulement d'examiner si les renseignements demandés paraissent être vraisemblablement pertinents. Il n'appartiendrait partant pas à l'autorité fiscale luxembourgeoise, respectivement au tribunal, d'exiger de l'autorité française une motivation quant au bien-fondé de l'analyse fiscale conformément à son droit interne qui est à la base de la présomption d'un siège de direction effectif de la société ... en France. Il s'ensuivrait que toute l'argumentation du demandeur concernerait le fond du dossier fiscal français, mais serait inopérante dans le cadre du présent litige. Par rapport à l'argumentation du demandeur fondée sur les dispositions de la Convention en ce qui concerne la définition d'un établissement stable et les conditions relatives à l'imposition d'un établissement stable français, celles-ci seraient à rejeter puisque le demandeur ajouterait des exigences en matière d'échange d'informations sur demande qui ne seraient pas prévues par la Convention.

Le délégué du gouvernement souligne encore que l'article 22 de la Convention, s'inscrivant dans un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, devrait permettre aux Etats contractants d'appliquer leur législation fiscale interne, de sorte que l'Etat requérant devait avoir la possibilité de mener à terme des enquêtes et des contrôles visant à vérifier la situation fiscale réelle d'une personne déterminée. En l'espèce, les autorités françaises entendraient corroborer leur soupçon acquis dans le cadre d'une enquête fiscale précise et spécifique que la société ... aurait un établissement stable en France et qu'il y aurait lieu à imposition en France des revenus afférents.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1 de la Convention: « *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[1], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention, relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre

---

[1] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27

des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le Manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[2] ou dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours, l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[3] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[4] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, sous a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

L'autorité compétente requise vérifie si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[5] :

« - *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*

- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*

---

[2] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3[e] alinéa du texte d'accord

[3] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9

[4] Voir module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

[5] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande.

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal saisi d'un recours en annulation contre une injonction de communiquer des renseignements, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[6] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Au titre de la condition tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le tribunal constate de prime abord que la société ... est désignée comme la personne faisant l'objet d'une enquête fiscale en France et quant à laquelle les renseignements sont demandés au Luxembourg. La demande de renseignements indique encore le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir que « *Les*

---

[6] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

éléments recueillis dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie sont de nature à présumer que la société ... a son siège de direction effective en France ; le dirigeant est M. ..., résident français, déjà visé par une demande de renseignements auprès de cette autorité luxembourgeoise » (cf. point B3-5). Il se dégage des pièces du dossier administratif et des explications fournies par le délégué du gouvernement que l'objectif de la demande est celui de clarifier la situation fiscale de la société ... au regard de ce soupçon de l'existence d'un établissement stable en France et d'assurer la juste perception de l'impôt en France. Il y a dès lors lieu de conclure qu'au regard des explications fournies, la demande vise un cas d'imposition déterminé, à savoir l'imposition de la société ... en France et tend à clarifier si la société ... dispose d'un établissement stable en France et si elle est susceptible d'être imposée à ce titre en France.

Par voie de conséquence, les renseignements demandés par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel de la société ....

Le tribunal constate que les contestations soulevées par le demandeur au titre de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés tendent en substance à remettre en question l'existence d'un établissement stable en France, en appuyant cette argumentation tant sur des éléments factuels, que sur des éléments en droit en ce qui concerne plus particulièrement les critères d'un établissement stable suivant la jurisprudence française et suivant les dispositions de la Convention en matière de définition d'un établissement stable tendant à démontrer que la société ... n'est pas imposable en France. D'autre part, son argumentation tend à mettre en cause la légalité du contrôle fiscal effectué en France pour en tirer des conclusions sur la légalité de la décision faisant l'objet du présent litige.

Or, cette argumentation est à rejeter puisqu'un tel examen excèderait le rôle et les pouvoirs du tribunal dans le cadre du présent recours en annulation, tel qu'il a été décrit ci-avant. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, le tribunal n'est pas en droit d'apprécier la légalité, le bien-fondé ou l'opportunité de la décision des autorités françaises de procéder à un contrôle fiscal, respectivement celle de demander sur base des renseignements y recueillis des renseignements aux autorités luxembourgeoises. Il n'est pas non plus en droit de contrôler la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements, mais son contrôle, en ce qui concerne la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, se limite à la question de savoir si les renseignements paraissent vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant. Pareillement, le tribunal n'est pas en droit de juger en définitive, dans le cadre d'un recours contre une injonction de fournir des renseignements, de la compétence d'imposition de l'autorité requérante, son contrôle se limitant à celui de l'appréciation du lien de la demande et des renseignements demandés avec un cas d'imposition déterminé. Autrement dit, il n'est pas requis que les autorités françaises fournissent la preuve de l'existence d'un établissement stable susceptible d'être imposé en France, mais il suffit qu'il se dégage de la demande que les

renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents dans le cadre d'un cas d'imposition déterminé.

En l'espèce, les autorités fiscales françaises ont justifié la demande de renseignements par l'affirmation qu'un contrôle fiscal opéré en France, non contesté par le demandeur, avait découvert des éléments de nature à soupçonner que la société ..., ayant certes son siège social statutaire au Luxembourg, dispose en réalité d'un établissement stable en France et que sur base de ce constat, elles demandent des renseignements afin de permettre une correcte imposition en France. Ces explications sont en principe suffisantes *prima facie* pour justifier le principe de la demande de renseignements sans que les autorités fiscales n'aient au regard des conclusions retenues ci-avant, à justifier la matérialité de leurs constats. Il n'est pas requis que la France fournisse la preuve de l'existence d'un établissement stable, mais il suffit qu'il existe, sur base d'informations vérifiables, un indice vraisemblable en ce sens. Or, au regard des explications fournies en l'espèce, le tribunal est amené à retenir l'existence d'indices suffisants à cet égard.

Les explications fournies en l'espèce par les autorités françaises sont ainsi suffisantes pour retenir que la demande de renseignement s'inscrit dans le cadre d'un cas d'imposition déterminé, à savoir celui de la société ... qui est soupçonnée d'avoir un siège de direction effective en France.

En revanche, l'examen du moyen du demandeur tendant à soutenir que la société ... n'a pas d'établissement stable en France ou ne peut pas en avoir un en France, et partant à dénier aux autorités françaises le droit d'imposition, impliquerait en définitive l'examen de la légalité de la décision des autorités françaises de poursuivre la procédure de contrôle fiscal de cette société.

Il est en de même des contestations du demandeur en ce qui concerne la légalité du contrôle fiscal effectué en France. Il est loisible aux personnes concernées d'introduire les voies de recours en droit français tant dans le cadre de cette procédure de saisie qu'à la suite d'une éventuelle imposition en France par les autorités françaises sur base des renseignements obtenus à travers la demande de renseignements litigieuse. Il n'appartient cependant pas au tribunal, saisi d'un recours en annulation dirigé contre une injonction du directeur faisant suite à une demande d'échange de renseignements de la part des autorités françaises, de contrôler la légalité des opérations fiscales effectuées en France, ce contrôle devant, tel que relevé ci-avant, être effectué dans le cadre des voies de recours à exercer en France.

Il s'ensuit que tant les contestations du demandeur tendant à mettre en cause la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements émanant des autorités françaises, que celles tendant à mettre en cause la légalité du contrôle fiscal opéré, que celles tendant à remettre en cause l'existence d'un établissement stable en France et partant le droit d'imposition de la France au regard des dispositions de la Convention sont à rejeter comme n'étant pertinents dans le cadre du présent recours.

Pour le surplus, les contestations du demandeur visent en substance la pertinence vraisemblable des renseignements demandés au regard de l'imposition de la société ....

A titre liminaire, le tribunal est amené à relever que son contrôle se limite aux seuls renseignements demandés dans la décision directoriale du 28 août 2013. Les autres questions formulées dans la demande de renseignement des autorités françaises, mais qui ne figurent pas dans la décision déférée ne font cependant pas l'objet du présent recours, de sorte que les contestations du demandeur à cet égard sont à rejeter comme étant dénuées de pertinence.

En ce qui concerne les questions précises posées, le tribunal est amené à retenir que la première question posée, à savoir la demande de fourniture de la copie des factures des frais de voyages et de déplacement remboursés par la société ... au demandeur paraît vraisemblablement pertinent afin de clarifier l'existence d'un établissement stable en France, l'existence ou non de frais de voyage d'un dirigeant, habitant en France, d'une société luxembourgeoise étant susceptible de clarifier la question d'un siège de direction effectif en France.

Quant aux renseignements bancaires demandés, ceux-ci sont en principe susceptibles de renseigner les autorités fiscales françaises quant au lieu d'activité de la société ..., de sorte que ces renseignements sont à considérer comme vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition visé et par rapport au but fiscal affirmé par les autorités françaises.

En revanche, en ce qui concerne la deuxième question posée, à savoir celle d'indiquer qui était le titulaire des deux comptes auprès de la ... indiqués dans la demande, le tribunal est amené à retenir que cette demande, tout comme les deux questions subséquentes, à savoir celle d'indiquer le nom des personnes autorisées à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires et celle tendant à fournir le nom des personnes ayant ouvert ces comptes, tendent non seulement à voir confirmer que la société ..., qui est le contribuable visé par la demande, est titulaire des comptes, si elle est autorisée à effectuer des opérations par leur biais et si c'est elle qui a ouvert lesdits comptes, mais elle tend encore à voir communiquer les identités de personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne de la société .... Or, les identités d'autres personnes, ayant à côté de cette société ou à sa place l'une ou plusieurs des qualités visées dans les questions n° 2, 3 et 4 doivent cependant être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition de cette société et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition.

Il s'ensuit que les questions 2, 3 et 4 contenues dans la décision directoriale attaquée tendent en partie à obtenir des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour le cas d'imposition en cause et ce dans la mesure où elles tendent à obtenir des identités d'autres personnes et le lien qu'elles auraient eu par rapport aux comptes bancaires visés dans la demande. Dans la suite logique de cette conclusion quant à ces questions, il faut conclure par rapport aux questions n° 5, 6 et 7

relatives aux revenus d'intérêts produits par ces comptes, aux impôts correspondant à ces intérêts et aux relevés bancaires que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les réponses aux questions 2, 3 et 4 confirment que la société ... est effectivement le titulaire du compte bancaire en question et que les fonds et revenus afférents de la période visée dans la demande de renseignements lui sont fiscalement imputables.

En ce qui concerne ensuite la contestation du demandeur quant à la condition de réciprocité inscrite à l'article 22 (3) b) de la Convention, dont le respect par l'autorité requise doit, sur le fondement de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, être vérifié, et en vertu duquel *« Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :* […] *b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant ;* […] », le tribunal constate que sous le point A 1-5 intitulé « *Réciprocité* » de la demande de renseignements, les autorités françaises ont confirmé que la France est à même de fournir des renseignements similaires.

Tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, les renseignements demandés constituent des renseignements bancaires généraux et des renseignements sociétaires.

Au vu de la confirmation expresse des autorités françaises qu'ils peuvent fournir les mêmes renseignements aux autorités luxembourgeoises et à défaut de contestations pertinentes du demandeur permettant d'énerver ce constat, et susceptibles de retenir que la France ne serait pas en mesure de fournir les renseignements bancaires et sociétaires sollicités, le moyen afférent du demandeur est à rejeter. Cette conclusion n'est pas énervée par les contestations du demandeur quant à l'utilisation des renseignements obtenus dans le cadre des opérations de saisie effectuées en France. En effet, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement soutient que ces contestations sont inopérantes dans le cadre du présent litige qui a pour objet le contrôle de la régularité de la décision d'injonction directoriale suite à une demande de renseignements française, mais qui n'a pas pour objet le contrôle de la légalité des opérations de contrôle opérées par les autorités françaises sur leur territoire national, contrôle que le tribunal n'est pas autorisé à faire, tel que cela a été retenu ci-avant. Or, ces contestations ont trait à la légalité de l'utilisation en droit interne français de renseignements obtenus dans le cadre d'une saisie, question qui est étrangère à la question de la réciprocité en matière d'échange de renseignements.

Enfin, la demande de constater une violation de l'article 7 de la CEDH, consacrant le principe de la légalité des peines, est, à défaut d'autres précisions fournies par le demandeur, à rejeter comme n'étant pas suffisamment précis pour permettre d'en apprécier la portée et le bien-fondé.

Il en est de même de la référence vague du demandeur aux différents cas d'ouverture d'un recours en annulation, un tel moyen non autrement précisé ne pouvant qu'être rejeté.

Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations du demandeur, que la décision directoriale litigieuse est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint à la société ... de fournir les copies des factures des frais de voyage et de déplacement remboursées par elle au demandeur, en ce qu'elle enjoint à cette société d'indiquer si elle était le titulaire des comptes renseignés auprès de la ..., si elle est autorisée à effectuer des opérations sur ces comptes, si elle est la personne ou l'une des personnes ayant ouvert ces comptes, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée par la demande de renseignement, et, en cas de réponse affirmative à ces questions, d'indiquer le montant des intérêts payés pour ces comptes et d'indiquer le montant des impôts payés sur les intérêts et de fournir les relevés bancaires pour cette période documentant les opérations effectuées par elle.

Par contre, la décision n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises les renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la société ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

Enfin, le tribunal est encore amené à constater que s'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision.[7] Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de mettre les frais de l'instance par moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

vidant le jugement du 24 janvier 2014 ;

---

[7] Voir CA 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

constate que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises du 6 août 2013 est devenue sans objet, partant la rejette ;

rejette la demande de production de la liste des pièces saisies en France ;

déclare le recours en annulation partiellement justifié ;

partant, rejette le recours dans la mesure où la décision directoriale du 28 août 2013 enjoint à la société ... de fournir les copies des factures des frais de voyage et de déplacement remboursées par elle à Monsieur ..., d'indiquer si elle était le titulaire des comptes bancaires indiqués dans la décision du directeur de l'administration des contributions directes du 28 août 2013, si elle est autorisée à effectuer des opérations sur ces comptes et si elle est la ou l'une des personnes ayant ouvert le compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période visée, et, en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer le montant des intérêts payés pour ces comptes, d'indiquer le montant des impôts payés sur les intérêts et de fournir les relevés bancaires pour cette période documentant les opérations effectuées par elle ;

déclare le recours justifié pour le surplus ;

partant, annule la décision directoriale du 28 août 2013 dans la mesure où elle enjoint à la société ... de fournir des renseignements allant au-delà de ceux ci-avant délimités ;

fait masse des frais et les met par moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 7 février 2014, à 11.00 heures, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri　　　　s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10.02.2014
Le Greffier du Tribunal administratif